

Audience publique du 27 janvier 2010

Recours formé par la société anonyme ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des contributions directes
en matière de bulletin d'établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25725 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 13 mai 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, assisté par Maître Audrey JARRETON, avocat, tous les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à L-..., ..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des contributions directes du 10 février 2009 référencée sous le numéro ... déclarant irrecevable faute de qualité la réclamation de la société anonyme ... du 23 octobre 2008 introduite contre les bulletins de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2004 et au 1^{er} janvier 2005, émis tous les deux le 23 juillet 2008, ainsi que d'une décision confirmative du même directeur du 9 avril 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 octobre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 23 octobre 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Audrey JARRETON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 11 janvier 2010.

Par courrier du 23 octobre 2008, la société anonyme ..., agissant en qualité d'administrateur-délégué de la société anonyme ..., s'adressa à l'administration des Contributions directes, bureau de recettes Luxembourg, pour introduire une réclamation contre les bulletins de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation de la société anonyme ... au 1^{er} janvier 2004 et au 1^{er} janvier 2005, tous les deux émis le 23 juillet 2008, en faisant valoir que ces bulletins ne prendraient pas en compte l'exonération d'un prêt remboursable en actions d'une société pleinement imposable.

Par courrier du 25 novembre 2008, le secrétaire de la division contentieux de l'administration des Contributions directes s'adressa à ... aux fins d'une régularisation de la procédure dans les termes suivants :

« Par application des paragraphes 107, 238 et 254 AO, je vous prie, pour le 12 décembre 2008 au plus tard, d'identifier l'auteur de la requête et de justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier la procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite, étant entendu qu'une société est inhabile à postuler devant une juridiction des impôts ou devant le directeur des Contributions ».

Aucune suite n'ayant été réservée à cette demande, le directeur de l'administration des Contributions directes déclara la requête en réclamation du 23 octobre 2008 irrecevable faute de qualité sur base des considérations et motifs suivants :

« Vu la requête, datée le 23 octobre 2008 et entrée le 29 octobre 2008, par un auteur inconnu, pour réclamer au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., contre le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 01.01.2004 et le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 01.01.2005, les deux émis le 23 juillet 2008;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Vu les §§ 107, 238 et 254 AO;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser;

Considérant qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance (cf. : Conseil d'État, 14.01.1986, n° 6514; Tribunal administratif, 16.06.1999, n° 10724; Cour administrative, 21.12.1999, n° 11382C);

Considérant qu'en l'espèce, faute de procuration jointe, le déposant a dû être invité par lettre du 25 novembre 2008 à identifier l'auteur et à justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier une procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour les instances introduites;

qu'aucune suite n'a cependant été donnée à cette demande à ce jour;

qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales lors de l'introduction des réclamations n'est pas établie;

que, partant, celles-ci sont partant irrecevables faute de qualité (cf.: C.E. cit.) ; ».

Par courrier du 25 mars 2009, ... s'adressa au directeur dans les termes suivants :

« Pour faire suite à votre décision sur réclamation du 10 février 2009 et avant d'introduire un recours contre celle-ci nous souhaitons préciser le point qui suit :-

Nous restons sans trace de votre courrier du 25 novembre 2008 demandant, selon la décision précitée, d'identifier l'auteur et son pouvoir d'agir concernant la requête introduisant la réclamation citée en référence. Nous avons pourtant reçu et répondu à un courrier du 3 décembre 2008 émanant de vos services. Il semble donc que ce courrier ait été égaré.

Pour répondre à cette demande veuillez trouver ci-joint un extrait de registre de commerce de la société ..., administrateur délégué de la société ..., signifiant que Madame ..., signataire du courrier du 23 octobre 2008, est bien l'administrateur délégué de la société ... ».

En réponse à cette lettre, le directeur informa la société ... par courrier du 9 avril 2009 de ce qu'il n'entendait pas revenir sur sa décision du 10 février 2009.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 13 mai 2009, la société ... a fait introduire un recours contentieux tendant principalement à la reformation et subsidiairement à l'annulation des deux décisions directoriales prévues des 10 février et 10 avril 2009.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre un bulletin d'établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal contre la décision directoriale prérelatée du 10 février 2009 telle que confirmée le 9 avril 2009, de sorte qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

L'Etat conclut principalement à l'irrecevabilité de la requête en faisant valoir que la société ..., faute d'être dûment représentée par ses organes habilités à agir en son nom, ne constituerait qu'une abstraction inhabile à postuler. Il se prévaut à cet égard de l'article 163 du nouveau code de procédure civile qui prévoit que les personnes morales sont assignées en la personne où l'organe qualifié pour les représenter en justice, de sorte à imposer la désignation de l'organe représentatif de la personne morale, ceci aussi bien lorsqu'elle reçoit, que lorsqu'elle donne des assignations. Or, faute de contenir d'indications relatives à l'organe représentatif de la société demanderesse, sa requête introductive d'instance devrait faire l'objet d'une nullité de fond.

La requête serait encore irrecevable pour autant qu'elle vise la lettre d'information du directeur du 9 avril 2009 qui ne constituerait pas une décision susceptible de recours alors que la décision du 10 février 2009, également déférée, bénéficierait de l'autorité de la chose décidée dont le premier effet serait de s'opposer à un réexamen de la cause par le même organe. Le délégué du gouvernement se réfère à cet égard au paragraphe 94 AO qui interdirait expressément toute modification d'une décision contentieuse.

S'agissant d'un recours en matière fiscale, il y a lieu de se référer, concernant la requête introductive d'instance, aux dispositions spécifiques prévues par la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Conformément à l'article 56 de ladite loi les dispositions prévues aux titres I et II sont applicables sauf les exceptions prévues spécifiquement en matière fiscale ; concernant plus particulièrement la requête introductive d'instance, l'article 57 de la même loi prévoit qu'elle doit être signée par le requérant ou son mandataire et contenir, par rapport à un requérant ou mandataire demeurant au Grand-Duché de Luxembourg, les indications prévues à l'article 1^{er} de la loi de 1999. C'est partant audit article 1^{er} qu'il y a lieu de se référer pour déterminer les indications que doit comporter une requête introductive d'instance en matière fiscale devant le tribunal administratif.

Conformément à l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999, la requête doit contenir :

- « - *les noms, prénoms et domicile du requérant,*
- *la désignation de la décision contre laquelle le recours est dirigée,*
- *l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués,*
- *l'objet de la demande et,*
- *le relevé des pièces dont le requérant entend se servir.* »

L'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 régit de manière parallèle et exhaustive les mentions obligatoires d'une requête introductive d'instance devant le tribunal administratif, de sorte que cette disposition doit être considérée comme spéciale et que les dispositions du nouveau code de procédure civile relatives notamment aux assignations, dont notamment l'article 163 invoqué par le délégué du gouvernement, ne sauraient partant trouver application devant les juridictions administratives¹.

Or, ni l'article 1^{er} ni une autre disposition de la loi du 21 juin 1999 précitée n'imposant aux personnes morales d'indiquer dans la requête introductive d'instance l'organe qualifié pour les représenter en justice, le premier moyen d'irrecevabilité invoqué par le délégué du gouvernement laisse d'être fondé.

Quant au courrier du directeur du 9 avril 2009 également déféré au tribunal, il ne s'agit pas d'une simple information, mais bien d'une décision expresse du directeur de ne pas revenir sur sa décision prérelatée du 10 février 2009 à la suite des informations portées à sa connaissance par recours gracieux du 25 mars 2009. Aucun texte n'interdisant au directeur de revenir le cas échéant sur sa propre décision sur réclamation, cette décision du 9 février 2009 est à considérer comme étant une simple décision confirmative de la décision sur réclamation du 11 février 2009, de sorte à avoir valablement pu être déférée au tribunal dans le cadre du recours sous examen.

Le recours en réformation ayant pour le surplus été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Quant au fond, la société demanderesse reproche au directeur d'avoir retenu à tort que sa réclamation était introduite par un auteur inconnu. Elle se prévaut à cet égard de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse qui tend à son sens à

¹ cf. trib. adm. 23 décembre 2004, n° 18022 du rôle, Pas. adm. 2008, Procédure contentieuse, n° 195

assurer le respect des droits de la défense de l'administré en aménageant dans la mesure la plus large possible la participation de l'administré à la prise de la décision administrative. En l'espèce la réclamation aurait été adressée par écrit au directeur et elle indiquerait le nom, l'adresse, le numéro fiscal de la société et elle désignerait également clairement les décisions attaquées, de sorte que l'auteur de cette réclamation ne serait pas inconnu mais clairement identifié.

Elle précise ensuite que cette réclamation serait signée par Madame ..., administrateur-délégué de la société ... avec le pouvoir d'engager cette société par sa seule signature. Or selon l'extrait du registre du commerce et des sociétés de Luxembourg relatif à la société demanderesse, il serait encore constant que la société ... a été nommée administrateur et administrateur-délégué de ... qui, à son tour, serait valablement engagée soit par la signature conjointe d'un administrateur et d'un administrateur-délégué, soit par la seule signature de l'administrateur-délégué ; elle en déduit que la réclamation signée par Madame ... aurait valablement engagé la société tout en relevant par ailleurs que les règles relatives à la représentation des sociétés seraient des règles d'organisation purement internes, destinées à la protection des sociétés et non des tiers.

La société demanderesse fait valoir ensuite que les bulletins ayant fait l'objet de la réclamation devant le directeur ne prendraient pas en compte l'exonération d'un prêt remboursable uniquement en actions d'une société pleinement imposable, prêt qui aurait évolué comme suit :

au 31 décembre 2003 : 745.839 €
au 31 décembre 2004 : 998.970€

Elle précise que ce prêt aurait servi en totalité à l'augmentation de capital de la société de droit belge....Etant donné que ce prêt serait obligatoirement remboursable en actions, il s'agirait dès le départ de participations qui rempliraient les conditions d'importance requise par la loi d'évaluation, de sorte à devoir être exonérées de l'impôt sur la fortune.

Il y a lieu de relever liminairement que la réclamation introduite par courrier du 23 octobre 2008 pour compte de ... qui s'est soldée par la décision directoriale litigieuse n'est pas à considérer comme une action introduite par autrui pour compte de cette société, mais que c'est la société elle-même qui a introduit cette réclamation par l'organe de son administrateur-délégué.

Il y a partant lieu de vérifier dans un premier temps si la société anonyme ..., en sa qualité d'administrateur-délégué de ..., a valablement pu agir en représentation de celle-ci pour les besoins de l'introduction de la réclamation du 23 octobre 2008 devant le directeur.

Il se dégage des pièces versées au dossier et plus particulièrement de l'extrait du registre de commerce et des sociétés de la société ... que la société anonyme ..., faisant partie de son conseil d'administration, est également déléguée à la gestion journalière, de sorte à revêtir la fonction d'administrateur-délégué de Il se dégage encore du même extrait que la société ... est engagée vis-à-vis de tierces personnes soit par la signature conjointe de deux de ses administrateurs, soit par la signature d'un administrateur mandaté par le conseil d'administration.

Le délégué du gouvernement, tout en admettant pour les besoins de la cause que la signature apposée sur la réclamation du 23 octobre 2008 est bien celle de Madame ... agissant en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ... en représentation de la société ..., fait valoir qu'un administrateur-délégué à la gestion journalière ne serait pas habilité pour introduire une réclamation du type de celle ayant fait l'objet de la décision directoriale litigieuse, étant donné que la décision d'introduire une réclamation excéderait le cadre de la simple gestion journalière d'une société. En raison de son objet, cette réclamation excéderait en effet les besoins de la vie quotidienne d'une société dans la mesure où cette action serait susceptible d'avoir des répercussions financières autrement plus importantes pour une société que celles relatives à la gestion des comptes bancaires pour laquelle, en l'espèce, deux signatures seraient requises.

Quant à la société ..., elle ne serait à son tour valablement engagée par la signature d'un seul administrateur qu'à la condition que celui-ci soit dûment muni d'une procuration, hypothèse qui en l'espèce ne serait pas vérifiée dans le chef de la société

Dans la mesure où l'introduction d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu déclenche un réexamen de l'imposition par les soins du directeur et que ce réexamen peut le cas échéant aboutir, par application du paragraphe 243 AO, à une décision qui est au détriment de celui qui a introduit la réclamation (« *Sie können die Entscheidung auch zum Nachteil dessen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, ändern* »), l'introduction d'une réclamation est à considérer comme excédant un simple acte d'administration².

Dans la mesure où la réclamation du 23 octobre 2008 ne comportait pas d'informations permettant de déterminer l'étendue du pouvoir de représentation de l'administrateur-délégué ... par rapport à la société ..., le service contentieux de l'administration des Contributions directes, d'après les éléments du dossier fiscal, s'est adressé par courrier du 25 novembre 2008 à ... par application des paragraphes 107, 238 et 254 AO afin de voir identifier l'auteur de la réclamation et justifier de son pouvoir d'agir.

Le paragraphe 107 AO prévoit sous son point (1) la possibilité de se faire représenter en matière fiscale, dans les termes suivants : « *Wer durch Abwesenheit oder sonst verhindert ist, Pflichten zu erfüllen, die ihm im Interesse der Besteuerung obliegen, oder Rechte wahrzunehmen, die ihm nach den Steuergesetzen zustehen, kann dies durch Bevollmächtigte tun.* », tandis que le paragraphe 238 AO renvoie, en matière de représentation, aux paragraphes 102, alinéa 2 et 103 à 110 AO en retenant que « *Befugt, ein Rechtsmittel einzulegen, ist der, gegen den der Bescheid oder die Verfügung ergangen ist. Für seine Vertretung gelten die § 102 Absatz 2 und die §§ 103 bis 110. Stirbt jemand, der berechtigt ist, ein Rechtsmittel einzulegen, während eine Rechtsmittelfrist läuft, bevor er das Rechtsmittel eingelegt hat, so kann jeder Erbe das Rechtsmittel einlegen.* ».

Quant au paragraphe 254 AO également invoqué dans le courrier prévisé du 25 novembre 2008, il confère la possibilité à l'administration de rejeter les personnes agissant en représentation dans différentes hypothèses, ledit paragraphe 254 AO disposant à cet égard : « *(1) Der Steuerpflichtige, oder wer sonst das Rechtsmittel eingelegt hat, kann sich im Rechtsmittelverfahren durch Bevollmächtigte vertreten lassen. Geschäftsmässige Vertreter können zurück gewiesen werden ; dies gilt nicht für die im § 107 Absatz 3 genannten Personen. Die Vorschriften des § 107 Absätze 6 und 7 finden Anwendung .*

² cf. trib. adm. 20 juillet 2009, n° 25156 du rôle

(2) *Bevollmächtigte und gesetzliche Vertreter haben sich auf Verlangen als solche auszuweisen.*

(3) *Behörden werden durch Beamte vertreten, die die Behörde allgemein oder für den einzelnen Fall bestimmt. »*

Si le paragraphe 254 AO prérelaté habilite certes le directeur à s'adresser au représentant d'une société anonyme, en l'espèce, l'administrateur-délégué de ..., afin qu'il justifie de son pouvoir de représentation légal, force est cependant de constater qu'en l'espèce aucun élément du dossier administratif ne permet de prouver que le courrier ci-avant visé du 25 novembre 2008 fut effectivement expédié à l'adresse de Au contraire, le courrier de ... du 25 mars 2009, faisant également partie du dossier administratif, relève que cette société n'avait précisément pas connaissance de ce courrier du 25 novembre 2008, de sorte qu'en l'état actuel d'instruction du dossier, il y a lieu d'admettre que la demande de la division contentieuse du 25 novembre 2008, par ailleurs restée sans réponse d'après les annotations manuscrites y apposées, n'est pas arrivée à destination.

Il y a par voie de conséquence lieu d'admettre que la décision directoriale litigieuse est intervenue sans que la réclamante ne se soit vue demander de précisions concernant sa représentation légale par son administrateur-délégué.

Or à défaut de vérification préalable, sur demande expresse (*auf Verlangen*), de la qualité pour agir de l'administrateur-délégué, aucun échange contradictoire précontentieux sur cette question n'a pu avoir lieu, de sorte que le directeur, au regard des exigences du paragraphe 254 (2) AO prérelaté, n'a *a priori* pas pu légalement déclarer la réclamation par lui examinée irrecevable faute de qualité³.

Le tribunal statuant cependant en tant que juge du fond en la présente matière et partant au regard de la situation telle qu'elle se présente au moment où il est amené à statuer, il appartient au tribunal de prendre en considération l'ensemble des pièces entretemps versées au dossier, afin de vérifier plus en avant si la conclusion du directeur d'un défaut de qualité dans le chef du réclamant est fondée.

Concernant plus particulièrement la nature du pouvoir de représentation requis, la partie étatique invoque l'exigence d'un mandat *ad item* exprès et spécial et conteste qu'un administrateur-délégué à la gestion journalière d'une société anonyme soit investi d'un pouvoir répondant aux critères d'un mandat *ad litem*.

L'introduction d'une réclamation étant à considérer, tel que relevé ci-avant, comme excédant un simple acte d'administration, force est de constater que la seule information fournie en cause suivant laquelle la société ... est administrateur-délégué à la gestion journalière de la société ..., est insuffisante pour établir qu'elle était investie du pouvoir d'introduire sous sa seule signature une réclamation en matière fiscale, étant entendu que suivant les inscriptions figurant sur l'extrait du registre de commerce et des sociétés versé en cause, la société ... ne peut être engagée vis-à-vis des tiers moyennant une seule signature que dans l'hypothèse où le signataire dispose d'un mandat afférent de la part du conseil d'administration, ceci sans préjudice des pouvoirs visés à l'article 10 de ses statuts permettant

³ cf. trib. adm. 21 mars 2005, n° 18637 du rôle, confirmé par Cour adm., 26 janvier 2006, n° 19748C du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 386

précisément au conseil d'administration de déléguer la gestion journalière de la société à un ou plusieurs administrateurs qui prendront la dénomination d'administrateurs-délégués.

Tel que relevé à juste titre par la partie étatique, les pièces versées au dossier permettent en effet de dégager que ..., au-delà des simples actes ayant trait à la gestion journalière de ses affaires, ne peut *a priori* être valablement engagée que par la signature de deux de ses administrateurs. Or, contrairement à ce qui est soutenu par la partie demanderesse dans son mémoire en réplique, le fait que ... cumule sur sa tête deux fonctions distinctes, en l'occurrence celle d'administrateur et d'administrateur-délégué, n'est pas de nature à lui valoir une double signature. La société demanderesse tend à cet égard en vain de suggérer qu'une signature donnée par la même personne agissant dans deux qualités différentes, en l'espèce comme administrateur et comme administrateur-délégué, serait équivalente à deux signatures. En effet, même si ... est, parmi les administrateurs de ..., celui qui est concrètement délégué à la gestion journalière, cette délégation n'est pas pour autant de nature à l'ériger en un deuxième administrateur, mais uniquement de nature à conférer un qualificatif supplémentaire à sa qualité d'administrateur.

Il se dégage de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'au vu de l'ensemble des éléments d'information à disposition du tribunal, la conclusion directoriale d'un défaut de qualité dans le chef de l'administrateur-délégué ... pour introduire sous sa seule signature une réclamation en représentation de la société demanderesse ... est à confirmer. Le recours est partant à rejeter comme étant non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié et en déboute ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

condamne la société demanderesse aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 27 janvier 2010 par :

Paulette Lenert, vice-président,
Marc Sünner, premier juge
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier assumé Michèle Feit.

s. Michèle Feit

s. Paulette Lenert

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27 janvier 2010

Le Greffier assumé du Tribunal administratif